

0- 794713

*На правах рукописи*



**ДЯТЛОВА Ангелина Федоровна**

**МЕТОДОЛОГИЯ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ  
В ОРГАНИЗАЦИЯХ АГРАРНОГО СЕКТОРА  
ЭКОНОМИКИ**

Специальности 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика



Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
доктора экономических наук

Йошкар-Ола - 2011

<b>КГФЭИ</b>		
Входящий №	58/01-865	
22 »	06	2011 г.

**Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета и аудита ГОУ ВПО  
"Марийский государственный технический университет"**

**Научный консультант -** доктор экономических наук, профессор  
Азарская Майя Анатольевна

**Официальные оппоненты:** доктор экономических наук, профессор  
Петрова Валентина Ивановна

доктор экономических наук, профессор  
Рогуленко Татьяна Михайловна

доктор экономических наук, профессор  
Скачко Галина Александровна

**Ведущая организация -** ФГОУ ВПО "Самарская государственная сельскохозяйственная академия"

Защита состоится 01 июля 2011 года в 12<sup>00</sup> часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.115.05 при ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" по адресу: 424006, Йошкар-Ола, Панфилова, 17 Марийский государственный технический университет, корпус 3, ауд.316.

Юридический и почтовый адрес университета: 424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет".

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии Министерства образования и науки Российской Федерации: [www.vak.ed.gov.ru](http://www.vak.ed.gov.ru).

Автореферат разослан 01 июня 2011 года.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000714581

Ученый секретарь диссертационного  
совета, канд. экон. наук, доцент

Л.Я.Яковлева



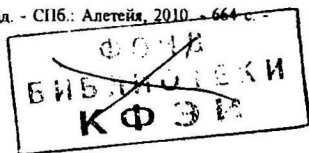
## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** За истекшее десятилетие для мирового агропродовольственного рынка характерными были повышенная волатильность и рост цен. К середине 2008 года наблюдался скачкообразный рост агропродовольственных товаров на 80-117%, что привело к серьезным нарушениям на многих национальных рынках продовольствия. Опубликованный в 2008 году совместный доклад ОЭСР и ФАО ООН "Сельскохозяйственная перспектива 2008-2017" содержал характеристику временных и постоянных факторов, под влиянием которых наблюдалось обострение мировой продовольственной проблемы: временные факторы включали сокращение переходящих запасов основных продуктов, неблагоприятные погодные условия, ослабление доллара, рост цен ископаемых энергоносителей, приход на фьючерсные рынки спекулятивных инвесторов; постоянные факторы были охарактеризованы ограниченностью пригодных для сельскохозяйственного освоения новых земель, медленным ростом продуктивности мясного и молочного животноводства.<sup>1</sup> В докладе отмечено, что отдельные временные факторы могут превратиться в перманентные, например, погодные колебания в результате изменения климата, рост производственных и транспортных издержек в результате повышения цен на энергоресурсы и т.д., что может повлечь за собой негативные тенденции нарастания дисбаланса между производством и потреблением продовольствия.

В этой связи России, как и любому другому государству, требуется долгосрочный потенциал развития аграрного сектора, учитывая, что сельские территории неравномерно распределенные и неэффективно эксплуатируемые занимают около 75% площади России. Главными целевыми ориентирами государства стали направления аграрной политики, включенные в Федеральный закон "О развитии сельского хозяйства" (2006 год), Государственную программу "Развитие сельского хозяйства и регулирование рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2008-2012 гг." (2007 год), Доктрину продовольственной безопасности России Минсельхоза РФ (2008 год). Выделенные направления развития агропродовольственной сферы сочетаются с возможными направлениями формирования общего экономического пространства "Россия-ЕС" применительно к аграрному сектору. Благодаря вниманию государства сельскохозяйственным производителям удалось в период финансово-экономического кризиса сохранить относительную устойчивость агропроизводства к колебаниям внутренней и мировой конъюнктуры, чему также способствовал высокий уровень реальных активов в АПК.

Осознавая стабилизирующую и потенциальную движущую роль сельскохозяйственной сферы в посткризисном развитии, важно обеспечить эффективное развитие сельскохозяйственных организаций при разумном сочетании рыноч-

<sup>1</sup> Стратегические ориентиры экономического развития России: науч. доклад. - СПб.: Алетейя, 2010. - 664 с. - С. 371-372.



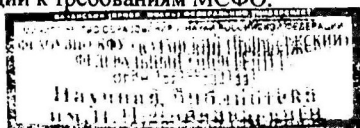
ных и нерыночных инструментов регулирования внутреннего рынка и внешне-экономических связей российского АПК. Для этого требуется активное реформирование систем управления сельскохозяйственными организациями и их объединениями (группами, холдингами, кластерами) и развитие информационного и методического обеспечения этого управления.

Основу такого обеспечения составляет информация учета и отчетности, формирование которой происходит в сложных условиях адаптации отчетности российских организаций к международным стандартам. Среди объектов учета появились специфические: биологические активы, в том числе связанные с землей, затраты на продажу сельскохозяйственной продукции, форвардные контракты на продажу и др. Международные стандарты предъявляют к системе учета требования, важнейшими из которых являются признание и оценка объектов учета, в том числе оценка по справедливой стоимости. Особенностью учета в организациях аграрного сектора экономики является использование разных источников финансирования, включая государственные дотации, субсидии, средства федеральных и региональных государственных программ, фондов поддержки и др.

Концептуальные подходы, которые будут определять тенденции развития учета и отчетности в организациях аграрного сектора, связаны с дальнейшим углублением рыночных отношений национальной и международной интеграцией экономических субъектов, государственной поддержкой развития сельских территорий, обеспечивающей продовольственную безопасность России и их законодательных нормативных актов. Реализация этих проблем создает объективную основу использования бухгалтерского учета в качестве инструмента управления процессами. Эти тенденции требуют дальнейшей научной проработки теоретических и методологических аспектов бухгалтерского учета в организациях АПК, развития принципов российских и международных стандартов. Их результаты во многом будут способствовать повышению роли бухгалтерского учета в управлении аграрным производством, который представляет необходимую информацию для принятия стратегических и тактических решений, оптимизации использования производственных ресурсов и повышения экономической эффективности.

Большой проблемой в управлении организациями аграрного сектора является внедрение системы управленческого учета, позволяющего оперативно учитывать затраты по видам сельскохозяйственного производства, переработки, производства продуктов питания, по стадиям производственного бизнес-процесса, планировать эти затраты на стратегическую перспективу. Методический инструментарий управленческого учета применительно к организациям аграрного сектора экономики все еще нуждается в глубоком изучении и развитии.

Сочетание информации бухгалтерского, управленческого учета, показателей развития сегментов под влиянием налоговой нагрузки и цен реализации сельскохозяйственной продукции необходимо использовать для развития отчетности организаций. Бухгалтерская отчетность организаций аграрного сектора экономики, как таковая, давно не удовлетворяет требованиям пользователей и не дает надежной оценки отраженных в балансе активов, обязательств и капитала, поэтому требует своего развития и адаптации к требованиям МСФО.



**Степень изученности проблемы.** Современные тенденции развития теории и методологии бухгалтерского учета и отчетности исследованы в научных трудах отечественных ученых экономистов: А.С. Бакаева, В.Г. Гетьмана, Д.А. Ендовицкого, О.В. Ефимовой, Б.Т. Жарылгасовой, В.П. Ивашкевича, Н.П. Кондракова, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковского, М.И. Кутера, В.И. Петровой, В.Ф. Палля, Т.М. Рогуленко, Г.А. Скачко, Я.В. Соколова, В.Я. Соколова, А.Е. Суглобова, А.Д. Шеремета, Л.З. Шнейдмана и других авторов.

Зарубежный опыт бухгалтерского учета и составления отчетности в условиях рыночной экономики отражен в работах, научных трудах Х. Андерсена, М. Беккера, К. Друри, Б. Нидлза, Г. Мюллира Дж. Риса, Р. Энтони и других зарубежных авторов. Отдельным проблемам развития бухгалтерского учета в сельском хозяйстве посвящены работы Р.А. Алборова, Н.Г. Белова, Н.А. Бычкова, С.М. Бычковой, Г.М. Лисовича, М.Ф. Овсейчук, М.З. Пизенгольца, Л.М. Полковского, Л.И. Хоружий, В.Г. Широбокова и многих других авторов.

Однако, несмотря на имеющуюся научную разработанность теории, методологии и организации бухгалтерского финансового, управленческого, сегментарного и корпоративного учета и отчетности, ряд методологических аспектов учета и отчетности продолжают оставаться малоизученными и имеют острую дискуссионную направленность. Не разработаны стратегические направления развития управленческого учета в аграрных организациях, не нашли отражения в отраслевом методическом обеспечении бухгалтерского финансового учета и отчетности новые подходы к формированию затрат по биологическим активам, их оценке. Методологический инструментарий формирования консолидированной отчетности российских интегрированных аграрных образований нуждается в развитии в связи с использованием концепций капитала в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности.

Имеющиеся проблемы вызывают необходимость дальнейших теоретических и методологических разработок и обоснований эффективного учетно-аналитического обеспечения пользователей полезной для принятия управленческих решений информацией. Для такого исследования требуется рабочая гипотеза.

**Рабочая гипотеза.** В качестве гипотезы выдвинуто предположение, что управление организациями аграрного сектора экономики и его подотраслей, выполняющих стратегически важную государственную задачу по обеспечению населения страны продовольствием, требует формирования и совершенствования эффективного механизма управления, основанного на надежной учетно-аналитической информации. Развитие систем и методов управления, осложняющееся необходимостью разумного сочетания агропроизводственной стратегии и риск-менеджмента, учетной и налоговой политики, может быть обеспечено качеством учетно-аналитической информации, позволяющей генерировать тактические и стратегические управленческие решения в условиях существующей неопределенности экономического развития рыночных механизмов, несовершенства законодательно-нормативных основ формирования отчетности организаций аграрного сектора и реформированием ее в соответствии с МСФО.

Недостаточная изученность методологических проблем учета и отчетности, необходимость дальнейшего развития теории и методических инструментов

формирования учетной информации для управления организациями аграрного сектора экономики обусловили своевременность и актуальность исследования, его цель и задачи.

**Цель и задачи исследования.** Цель исследования заключается в разработке научного направления, представляющего собой новую концепцию развития методологии учета и отчетности организаций аграрного сектора экономики, а также разработке методических рекомендаций, систематизации инструментария признания и оценки специфических сельскохозяйственных объектов для отражения их в учете и отчетности. В соответствии с поставленной целью научного исследования выделены четыре системные задачи, каждая из которых требует решения блоков соподчиненных задач:

**Первая системная задача** - разработать концепцию развития учетно-аналитического обеспечения управления организациями аграрного сектора экономики:

- выявить историческую обусловленность отраслевого влияния на характер и содержание учетной информации, ее сегментов в организациях аграрного сектора экономики;

- определить направления развития теории бухгалтерского учета и принципов отчетности и возможности их использования для формирования учетно-аналитической информации в организациях аграрного сектора экономики;

- обосновать новые направления развития отчетности, отвечающей требованиям международных стандартов и задачам стратегического развития организаций аграрного сектора экономики;

**Вторая системная задача** - развить методологию бухгалтерского учета в организациях аграрного сектора экономики на основе институционального подхода и международных стандартов учета и отчетности:

- разработать концептуально-институциональную модель бухгалтерского учета для интегрированных структур аграрного сектора экономики, обосновать взаимосвязь и направления развития элементов этой модели;

- обосновать принципы, особенности признания специфических объектов в бухгалтерском учете и возможные методы их оценки;

- выявить факторы, обуславливающие классификацию затрат в подотраслях аграрного сектора экономики;

**Третья системная задача** - разработать концепцию управленческого учета и направления его развития в организациях аграрного сектора экономики:

- построить логическую модель управленческого учета, основанную на использовании отечественного и зарубежного методического инструментария учета и анализа затрат;

- развить методику трансфертного ценообразования для учета производства и продвижения продукции в интегрированных аграрных структурах;

- обосновать возможность и дать методические рекомендации по организации стратегического учета;

**Четвертая системная задача** - обосновать новые методологические направления формирования отчетности российских аграрных организаций в соответствии с концепциями МСФО:

- обосновать развитие методического обеспечения отчетности российских аграрных организаций с учетом влияния на него концепций капитала;
- дать рекомендации по консолидации учета и отчетности в интегрированных аграрных структурах в соответствии с МСФО.

**Область исследования.** Диссертационная работа выполнена в рамках обозначенной в паспорте специальностей ВАК 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика".

**Предмет и объект исследования.** Предметом исследования явились теоретические и методологические проблемы учетно-аналитического обеспечения управления организациями аграрного сектора экономики и формирования отчетности, отвечающей требованиям международных стандартов.

Объектом исследования выступает финансово-хозяйственная деятельность организаций аграрного сектора экономики и его разных подотраслей; организация бухгалтерского и управленческого учета; индивидуальная и консолидированная отчетность аграрных организаций и консолидированная отчетность интегрированных аграрных образований.

**Теоретическая и методологическая основа исследования.** Теоретической и методологической основой диссертации явились достижения отечественной и зарубежной теории и практики учета, отчетности, труды ученых в области экономической теории и международные стандарты финансовой отчетности. Исследование основано на методологии научного познания, диалектическом и системном подходе, принципах бухгалтерского, управленческого, налогового, сегментарного, консолидированного учета и отчетности. Положения институциональной теории использовались при обосновании модели бухгалтерского учета для интегрированных структур АПК, а методологической основой разработки концепции отчетности послужили направления МСФО в части: формирования информации в отчетности о биологических активах, включая активы, связанные с землей; использования справедливой стоимости.

Использованы законодательные и нормативные акты, отраслевые инструкции, регламентирующие порядок учета в сельскохозяйственных организациях и предприятиях АПК, материалы международных форумов бухгалтеров и аудиторов, съездов и конференций, посвященных вопросам развития учета и отчетности, данные Росстата и интернет-ресурсы.

**Научная новизна исследования** заключается в теоретико-методологическом обосновании и решении комплекса проблем обеспечения управления организаций аграрного сектора экономики учетно-аналитической информацией, разработки методического инструментария учета и отчетности в соответствии с требованиями МСФО. Разработана целостная концепция учета и отчетности и обоснованы направления ее развития в условиях реформирования российской системы учета.

В работе получены и выносятся на защиту следующие основные научные результаты:

- доказана обусловленность теории и практики российского бухгалтерского учета в аграрном секторе экономики от влияния отраслевой специфики;
- выделены направления развития теории бухгалтерского учета по применению справедливой стоимости и уточнено содержание основополагающих прин-

ципов учета и отчетности для организаций аграрного сектора экономики;

- обоснованы направления развития отчетности, связанные с формированием системы оценочных резервов, обеспечивающих надежность учетной информации и соответствие ее требованиям международных стандартов и задачам стратегического развития аграрных организаций;

- построена концептуально-институциональная модель бухгалтерского учета для интегрированных структур аграрного сектора экономики, обоснована взаимосвязь и направления развития ключевых ее элементов;

- уточнено содержание принципов и выявлены особенности признания и оценки специфических объектов в бухгалтерском учете организаций аграрного сектора экономики;

- уточнены критерии классификации и содержание затрат в основных подотраслях и сегментах исследуемых организаций аграрного сектора;

- разработана логическая модель управленческого учета, основанная на использовании зарубежного и отечественного методического инструментария учета и анализа затрат;

- уточнена методика трансфертного ценообразования для учета производства и реализации продукции в интегрированных аграрных структурах;

- обоснована возможность и даны рекомендации по организации стратегического управленческого учета в организациях аграрного сектора экономики;

- обоснована концепция поддержания капитала и отражено ее влияние на формирование методического обеспечения отчетности российских аграрных организаций;

- предложена методика консолидации объектов учета и отражения их в отчетности интегрированных структур в соответствии с МСФО.

**Теоретическое значение полученных результатов** состоит в развитии теоретико-методологических основ и методических подходов к организации бухгалтерского и управленческого учета и формированию отчетности, отвечающей требованиям международных стандартов. Предлагаемая автором методология создает базу для методических разработок, способствующих совершенствованию учета разных видов деятельности организаций аграрного сектора экономики и его подотраслей.

**Практическая значимость исследования** заключается в возможности широкого использования основных положений, выводов и рекомендаций российскими организациями аграрного сектора экономики. Разработанные методики нацелены на повышение качества формируемой в системе учета и отчетности информации для обеспечения своевременных и эффективных управленческих решений.

#### **Апробация и внедрение результатов исследования.**

Результаты исследования прошли многолетнюю производственную проверку в сельскохозяйственных организациях Московской, Тульской, Орловской, Брянской и других областей Российской Федерации. Основные положения диссертации докладывались и получили положительную оценку на международных, межреспубликанских, всероссийских, региональных межвузовских, вузовских научно-практических конференциях, конгрессах и совещаниях, проводившихся в Москве, Воронеже, Курске, Орле, Тамбове и других городах России.

Научные и практические разработки автора использованы в учетных подразделениях Министерства сельского хозяйства и природопользования Московской области (г. Москва) для разработки отраслевых методических рекомендаций: по организации учета по центрам ответственности, бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов в организациях, уплачивающих единый сельскохозяйственный налог; расчета трансфертных цен для внутрихозяйственных подразделений и организаций, входящих в интегрированные аграрные объединения. Комитет по сельскому хозяйству и продовольствию Брянской области (г. Брянск) принял к использованию авторские разработки методических рекомендаций по организации коммерческого внутрихозяйственного расчета, управленческого учета, оценке и учету земельных долей собственников, расчету трансфертных цен, повышающих информативность управленческой отчетности.

Кроме того, научно-практические разработки автора приняты к внедрению и используются сельскохозяйственными организациями и агрохолдингами, в том числе:

- ОАО "Агрофирма Мценская" (Орловская обл., Мценский район с. Сергиевское) применяет методику трансфертного ценообразования для центров ответственности; методику учета доходов и расходов в системе бухгалтерского и налогового учета; методику оценки и учета биологических активов, отвечающую международным стандартам; рекомендации по организации резервной системы и отражению ее на счетах бухгалтерского учета;

- ФГУП племенной птицеводческий завод селекционно-генетический центр "Смена" (Московская обл., Сергиево-Пасадский район, д. Березники) использует в практике деятельности модель управленческого учета с элементами бюджетирования и нормирования; методику расчета трансфертных цен на ресурсы и готовую продукцию; классификацию затрат по центрам ответственности;

- ООО "Нива" (Тульская обл., Одоевский район, с. Сомово) применяет алгоритм расчета для планирования трансфертных цен на ресурсы и готовую продукцию; рекомендации по формированию системы управленческого учета с элементами бюджетирования и нормирования; классификацию биологических активов и рекомендации по их оценке; классификацию затрат в бухгалтерском и налоговом учете;

- ОАО "Иловляагропромпереработка" (Волгоградская обл., п.г.т. Иловля) использует рекомендации по усовершенствованию рабочего плана счетов бухгалтерского учета, адаптированного к интегрированной системе бухгалтерского (финансового) и управленческого (производственного) учета; рекомендации по организации стратегического управленческого учета, построенного на выделении центров ответственности, бюджетировании, трансфертных цен и элементов нормирования; рекомендации по организации резервной системы;

- ОАО "Елатомский маслосырзавод" (Рязанская обл., Касимовский район, п.г.т. Елатьма) использует рекомендации по организации внутрихозяйственного коммерческого расчета; методику расчета трансфертных цен; методику перераспределения прибыли между участниками кооперации молочного комплекса по производству и переработке молочного сырья;

- ООО "Царь-Мясо" (г. Брянск) применяет методику расчета трансфертных (внутрихозяйственных) цен и рекомендации по распределению прибыли между участниками агрохолдинга.



Отдельные положения работы использованы для разработки типового отраслевого учебного плана и рабочих программ учетных дисциплин по специальности "Бухгалтерский учет, анализ и аудит" в аграрных вузах.

Выполненные научные разработки и отдельные теоретические положения используются в учебном процессе Российского государственного аграрного заочного университета (г. Балашиха) и Брянской государственной сельскохозяйственной академии (Брянская обл., с. Кокино) при изучении дисциплин: теория бухгалтерского учета, бухгалтерский финансовый учет, бухгалтерский управленческий учет, бухгалтерская (финансовая) отчетность,

**Публикация результатов исследования.** Основные выводы и предложения по рассматриваемым в диссертации проблемам нашли отражение в 40 работах общим объемом 58,85 печ.л., в т.ч. авторским объемом 51,8 печ.л.

**Структура и объем диссертации.** Диссертация состоит из введения, четырех глав, заключения, списка литературы, приложений и имеет следующую структуру:

Введение

**1. Теоретико-исторический генезис развития учетно-аналитического обеспечения управления организациями аграрного сектора экономики**

1.1. Историческая обусловленность российского бухгалтерского учета в сельском хозяйстве от влияния отраслевой специфики

1.2. Развитие положений теории бухгалтерского учета и принципов отчетности в аграрном секторе экономики

1.3. Направления совершенствования отчетности в соответствии с требованиями международных стандартов и задач стратегического развития организаций аграрного сектора экономики

**2. Методологические основы бухгалтерского финансового учета**

2.1. Концепция бухгалтерского учета в интегрированных аграрных структурах

2.2. Принципы и особенности признания специфических объектов в бухгалтерском учете и их оценка

2.3. Формирование и трансформация затрат в подотраслях аграрного сектора экономики

**3. Концепция управленческого учета и его развития в организациях аграрного сектора экономики**

3.1. Модель управленческого учета в аграрных организациях

3.2. Методика трансфертного ценообразования и ее использование в учете производства и реализации продукции в интегрированных структурах АПК

3.3. Методические особенности организации стратегического управленческого учета в аграрных организациях

**4. Формирование отчетности российских аграрных организаций в соответствии с концепциями МСФО**

4.1. Концепция поддержания капитала и ее влияние на формирование отчетности аграрных организаций

4.2. Методические особенности консолидации объектов учета и отражения их в отчетности интегрированных аграрных структур в соответствии с МСФО

Заключение

Литература

Список приложений



## ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

В диссертации проанализированы и решены четыре группы важнейших проблем, объединенных целью и системными задачами исследования:

**1. Концепция развития учетно-аналитического обеспечения управления организациями аграрного сектора экономики.**

*Доказана обусловленность теории и практики российского бухгалтерского учета в аграрном секторе экономики от влияния отраслевой специфики.*

Изучение классических экономических теорий о земле, ренте, производстве продуктов питания, их торговле Фредерика Бастиа, Адама Смита, Давида Рикардо, Жозефа Гарнье позволило осмыслить феномены: полезность и ценность; работа природы и труд человека, создающие ценность; собственность и сообщество, - которые встречаются и соединяются в сельскохозяйственном деле, как и в любом другом. Теории объективной меновой стоимости, основанные на анализе факторов, которыми определяется высота цены, на законах предложения и спроса, издержек производства, развитые Ойгеном фон Беём-Бавергом, явились основой для объективной характеристики явления "ценности" с позиции разных принципов "пользы" и "издержек производства", для объяснения сущности земельной ренты как цены за пользование земли, возникающей как результат действия закона предложения и спроса. Положения институциональной экономики Джона Гэлбрейта, объясняющие действия закона спроса и предложения в условиях конкурирующей структуры сельского хозяйства использованы в работе для обоснования влияния системы цен на развитие сельскохозяйственного производства.

В диссертации выделены исторические стадии развития российского бухгалтерского учета в сельском хозяйстве, на основе которых формировалась отраслевая специфика учета, обусловившая длительное существование самостоятельного "сельскохозяйственного учета", имеющего свой предмет, объекты учета. Рыночный этап развития бухгалтерского учета в аграрном секторе экономики связан с совершенствованием нормативного и государственно-общественного регулирования. В этой связи в работе обоснованы два подхода к регулированию учета в аграрном секторе экономики, связанные с необходимостью синхронизации реформирования и нормативного обеспечения отраслевого учета: во-первых, с осуществляемыми в отрасли социально-экономическими преобразованиями; во-вторых, с адаптацией отечественной системы бухгалтерского учета к требованиям международных стандартов финансовой отчетности.

В рамках реализации первого подхода обоснована необходимость разработки отраслевых методических рекомендаций, обусловленных происходящими изменениями в аграрной сфере и связанных, прежде всего, с возрастающей ролью интегрированных структур - агрохолдингов и иных интегрированных аграрных образований, а также сельскохозяйственных производственных и потребительских кооперативов и фермерских хозяйств.

Позиционирование агрохолдингов проанализировано в диссертации с целью определения доли рынка, которая занята их продукцией, и прироста этой доли. В качестве информации для анализа использованы интернет-данные о деятель-

ности организаций Клуба "Агро-300", дифференцированные по группам в зависимости от размера сельскохозяйственных угодий. Для оценки оптимальности распределения ресурсов между наиболее крупными и эффективными аграрными организациями использована общепринятая методика с модифицированными кривыми Лоренца. Результаты расчетов показали, что практически у всех организаций есть возможность увеличения выручки и прибыли на основе корректировки количества вовлекаемых в бизнес ресурсов, что подтверждает приоритетность в отрасли интегрированных образований.

По мере адаптации сельскохозяйственных товаропроизводителей к рыночным условиям все возрастающее значение приобретают управленческие аспекты бухгалтерского учета, что особенно характерно для интегрированных структур - агрохолдингов. Для них экономически оправданными являются общепринятая практика раздельного ведения бухгалтерского (финансового) и управленческого (производственного) учета и консолидированный учет. Вместе с тем следует признать, что для большинства средних и практически всех мелких сельскохозяйственных организаций, индивидуальный капитал которых формируется и воспроизводится на собственной основе без привлечения сторонних инвесторов, в среднесрочной, а, возможно, и в отдаленной перспективе вполне приемлемой остается традиционно сложившаяся в отрасли интегрированная система бухгалтерского учета, но существенно модернизированная в части усиления ее управленческой направленности, прежде всего, производственного учета.

Условия функционирования исследуемых аграрных организаций определяют объективные посылки (факторы), влияющие на выделение основных методологических направлений и специфику организации бухгалтерского учета. К таким факторам в работе отнесены: 1 - земля, как основное средство производства; 2 - организация производства на больших территориях; 3 - биологические факторы; 4 - длительность производственного цикла и сезонность сельскохозяйственной деятельности; 5 - структура производства и управления; 6 - оценка биологических активов в момент получения продукции их трансформации; 7 - сегментирование основного производства на: растениеводство, животноводство, птицеводство, рыбоводство, пчеловодство, переработку продукции и др.

Концептуально развитие бухгалтерского учета в аграрном секторе экономики России следует рассматривать как комплекс нововведений и многоплановый процесс развития законодательной, нормативной, методической и организационной функций регулирования бухгалтерского учета и отчетности.

В связи с этим представляется оправданным сохранить в формирующейся системе государственно-общественного регулирования бухгалтерского учета ее отраслевой уровень, что крайне необходимо для сельского хозяйства в силу присущих этой отрасли известных особенностей и вышеуказанных государственных решений. Заметным шагом в данном направлении могло бы стать принятие мер по повышению регулирующей роли отраслевого министерства и одновременно по становлению общественных профессиональных объединений и иных форм участия представителей бухгалтерского сообщества в развитии отраслевого учета.

На отраслевом уровне, по мнению автора, может быть сформирована система государственно-общественного регулирования бухгалтерского учета с возложением

ем функций по государственному руководству им на Минсельхоз России, а по представлению и защите интересов профессионального сообщества - на соответствующую саморегулируемую общественную организацию, которой в соответствии с Федеральным законом "О саморегулируемых организациях" могло бы стать ныне действующее Содружество бухгалтеров и аудиторов АПК. Институциональная модель регулирования учета в аграрном секторе представлена на рисунке 1.



**Рис. 1. Институциональная модель учета и отчетности в аграрном секторе экономики**

В рамках второго подхода, по мнению автора, должно быть обеспечено сопряжение учетно-отраслевого и учетно-федерального нормотворчества, что, в первую очередь, относится к его реформированию в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, в частности, со специализированным стандартом МСФО (IAS) 41 "Сельское хозяйство". Это, в свою очередь, предполагает разработку национального стандарта - аналога в виде Положения по бухгалтерскому учету "Учет биологических активов". В стандарте (или в отраслевых методических рекомендациях) по данному вопросу должны быть разработаны соответствующие бухгалтерские процедуры с отражением операций на счетах бухгалтерского учета и формы бухгалтерской отчетности.

В работе подчеркнута необходимость разработки методического обеспечения учета и отчетности для организаций аграрного сектора экономики в части: а) консолидации учета и формирования консолидированной отчетности с применением положений МСФО; б) сближения правил бухгалтерского и налогового учетов, бухгалтерского обеспечения исчисления единого сельскохозяйственного налога; в) учета и отчетности в условиях банкротства и реорганизации сельскохозяйственных организаций. Выделенные в работе основные направления развития бухгалтерского учета в сельском хозяйстве сформулированы в таблице 1.

**Таблица 1. Основные направления развития бухгалтерского учета и отчетности в АПК**

<b>Направления развития</b>	<b>Содержание</b>
Методологическое разграничение видов учета	Подготовка соответствующих стандартов и методических указаний
Сближение и последующая организация бухгалтерского и налогового учета	Разработка стандартов о налоговых расчетах в бухгалтерском учете
Реформирование бухгалтерского учета в соответствии с принципами МСФО	Подготовка стандартов и методических рекомендаций в соответствии с МСФО (по учету в сельском хозяйстве)
Создание резервной системы	Разработка отраслевого стандарта, исключаящего риски, обеспечивающего сокращение активов и пассивов
Сокращение объема отчетно-информационных потоков за счет интеграции информации	Сокращение объема и количества отчетных форм бухгалтерской, статистической и иной отчетности, в основе которых должна быть первичная бухгалтерская информация
Разграничение объема бухгалтерской отчетности в зависимости от организационно-правовых форм и объема учетной информации	Определение объема и организации, составляющие продвинутую, стандартную, упрощенную и сокращенную отчетность
Повышение качества индивидуальной бухгалтерской отчетности	При составлении отчетности обеспечить соблюдение принципов и требований Российских и международных стандартов, обеспечивающих удовлетворение потребностей пользователей
Прекращение составления сводной индивидуальной отчетности коммерческих организаций в сельском хозяйстве	Нет оснований для составления такой отчетности, не обладающей достоверностью
Разработка рекомендаций, регламентирующих составление консолидированной отчетности	Определение объема, содержания, методики составления в интегрированных аграрных объединениях форм консолидированной отчетности

В работе отмечена значимость применения методических подходов к организации учетного процесса и уточнения базовых правил бухгалтерского учета, содержащихся в МСФО (IAS) 41 "Сельское хозяйство".

Исследование действующей практики аграрных организаций позволило выделить главные отраслевые особенности непосредственно влияющие на организацию бухгалтерского учета и обуславливающие его специфику: использование земли как основного средства производства; выделение среди специфических средств производства живых организмов - животных и растений; пространственное рассредоточение сельскохозяйственного производства на больших площадях; применение парка машин, осуществляющих свою работу в процессе перемещения; длительность процессов производства в большинстве подотраслей, выходящую за пределы календарного года; биологические особенности сельскохозяйственных растений и животных; приурочивание получения готовой продукции к срокам созревания растений и выращивания животных; использования значительной части продукции собственного производства во внутреннем обороте (внутрихозяйственное потребление), влияние естественно климатических факторов; и др. Влияние отраслевой специфики требует серьезного научного обновления методического обеспечения бухгалтерского учета и информационной отчетности.

*В диссертации выделены направления развития теории бухгалтерского учета по применению справедливой стоимости и уточнено содержание основополагающих принципов учета и отчетности для организаций аграрного сектора экономики.*

Учет в сельском хозяйстве традиционно ведется в рамках системы, основанной на первоначальной стоимости. Это означает, что сельскохозяйственные животные, урожай на корню и собранная продукция учитываются по первоначальной стоимости, а выручка отражается в момент реализации продукции. Кроме того, затраты в течение периода выращивания сельскохозяйственных культур накапливаются в составе незавершенного производства, при этом нереализованный урожай учитывается по себестоимости с учетом его обесценения. Затраты, связанные с сохранением и здоровьем сельскохозяйственных культур (защита от вредителей, удобрения и корма для животных), учитываются в качестве незавершенного производства или запасов, которые затем включаются в результаты деятельности организаций в составе себестоимости реализованной продукции в момент ее фактической продажи. Такой подход в условиях перехода к рыночным методам хозяйствования можно было объяснить недостаточной развитостью методологических положений, поскольку отраслевая специфика в них отсутствовала. Развитие бухгалтерского учета в период становления рыночных отношений несколько приблизило российскую учетную систему к международным стандартам. Однако реформированная система бухгалтерского учета в сельском хозяйстве, базирующаяся на общепринятых принципах и положениях, содержащихся в МСФО и частично в российских ПБУ, требует глубокого анализа, поскольку все еще допускаются существенные различия в трактовке принципов, выделенных в работе тремя группами:

а) качественные характеристики учетной информации, обобщаемые в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

б) принципы формирования учетной информации (имущественной обособленности, регистрации, денежного измерения, непрерывной деятельности, последовательности и др.);

в) принципы ведения бухгалтерского учета (начисления, исторической стоимости, конфиденциальности, доходов и расходов).

Обосновано введение в состав третьей группы принципа справедливой стоимости, прописанного в МСФО целостной концепцией. Необходимость такого введения диктуется дальнейшим развитием бухгалтерского учета в отрасли в части его сближения с международной практикой. На базе концептуальных положений соответствующих международных стандартов необходимо сформировать целостную, непротиворечивую методологию бухгалтерского учета с упорядоченной структурой его нормативного регулирования, отражающего отраслевые аспекты.

В диссертации раскрыты методические особенности применения российского принципа приоритета содержания над формой для учета земельных угодий как важнейшего средства сельскохозяйственного производства с обособлением этой категории недвижимости в балансовом и забалансовом учете. По мнению автора, это обеспечит формирование информации по видам и назначению земельных угодий, прав владения и пользования ими, обязательств, вытекающих из земельных отношений. Кроме того, дифференцированный учет земель способствует эффективности контроля за использованием и определением цены земельных угодий (долей, паев), являющиеся, по сути, земельной рентой.

Введение принципа справедливой стоимости связано в работе с использованием понятий, пока еще не ставших традиционными для российской практики бухгалтерского учета, - биологическими активами и биотрансформацией (табл. 2).

**Таблица 2. Классификация основных видов биологических активов в соответствии с МСФО (IAS) 41 "Сельское хозяйство"**

Биологические активы	Сельскохозяйственная продукция	Продукты, являющиеся результатом обработки после сбора урожая
Овцы	Шерсть	Пряжа, ковры
Деревья в лесонасаждении	Поваленные деревья	Бревна, пиломатериалы
Растения	Хлопок Собранный сахарный тростник	Нить, одежда Сахар
Молочный скот	Молоко	Сыр
Свиньи	Туши	Колбаса, копченые окорока
Кустарник	Лист	Чай, ферментированный табак
Виноградная лоза	Виноград	Вино
Фруктовые деревья	Собранный плоды	Переработанные плоды

Классификация подтверждает правомерность определения сельскохозяйственной продукции, под которой в соответствии с МСФО понимается урожай продуктов биологических активов (как отделение продукции от биологического актива или прекращения жизненных процессов биологического актива). В этой связи каждому виду и подвиду сельскохозяйственной деятельности можно

идентифицировать общие характеристики: *способность к изменению* (качественные или количественные изменения биологических активов); *управление изменениями* путем улучшения или стабилизации условий, необходимых для выращивания, разведения, улучшения качества и т.д. биологических активов; и *оценка изменений* качества (генетического качества, зрелости, жирности и т.д.) и количества (веса, объема, количества потомства и т.д.) в результате биологического преобразования активов или сбора продукции. При определении справедливой стоимости принимается во внимание текущее местоположение и состояние биологических активов.

Справедливая стоимость рассматривается автором в применении к биопroduкции (растениеводства и животноводства) в момент ее сбора (получения), поскольку это прямо связано с определением финансового результата, принципа справедливости налогообложения, исчисления фактической стоимости и достижения сопоставимости в оценках. Критически осмыслено положение МСФО в части применения справедливой стоимости при оценке биологических активов только при наличии активного рынка и сложившихся устойчивых рыночных ценах на эти активы.

Для оценки разновидностей биологических активов и продуктов их трансформации в работе рассмотрены условия их признания и оценки, которые должны регламентироваться правилами стандартов и положениями учетной политики. Содержание учетной политики применительно к интегрированным аграрным объединениям - агрохолдингам, по мнению автора, следует рассматривать в связи с выявленными особенностями и спецификой использования биологических активов и продуктов их трансформации как объектов бухгалтерского учета. В части детализации положений учетной политики разработан единый план счетов для агрохолдингов, апробация которого прошла в аграрных организациях Тульской и Орловской областях.

*Автором обоснованы направления развития отчетности, связанные с формированием системы оценочных резервов, обеспечивающих надежность учетной информации и соответствие ее требованиям международных стандартов и задачам стратегического развития аграрных организаций.*

Анализ содержания гармонизированного международного стандарта учета и отчетности МСФО (IFRS) 7 "Финансовые инструменты: раскрытие информации" позволил выделить важнейшие требования в отношении раскрытия информации в финансовой отчетности аграрных организаций. Подчеркнуто значение данного стандарта для финансовой отчетности крупных российских аграрных организаций и агрохолдингов в условиях реализации последствий финансового кризиса 2008 года.

Несмотря на то, что действующие формы бухгалтерской отчетности российских организаций в значительной степени приближены к международным требованиям, все же имеются проблемы по несоответствию ее информативности требованиям собственников, определяющих стратегию развития аграрного бизнеса во взаимодействии с отечественными и зарубежными партнерами. В этой связи сделан вывод о необходимости раскрытия отдельных видов информации в случае ее существенности в промежуточной отчетности. Направления развития отчетности, выделенные автором, связаны: с дифференцированным подходом к



формированию разными типами организаций аграрного сектора экономики разного объема значимой информации, предоставляемого в составе отчетности; с необходимостью консолидации объектов учета и отражения их в отчетности интегрированных объединений; с развитием концепции поддержания капитала и влияния оценки по справедливой стоимости на формирование основных и специфических активов аграрных организаций.

В работе охарактеризовано содержание требований к раскрытию информации финансовой отчетности, систематизированное в три класса: 1 - уровень детализации; 2 - существенность; 3 - классы финансовых инструментов. Первый класс требований способствует раскрытию дополнительной информации для понимания пользователями отчетности влияния событий и сделок на финансовое положение и результаты деятельности аграрной организации. Второй класс требований основан на критическом отношении к отнесению информации к существенной. Многообразие подходов к существенности со стороны разных прикладных направлений экономики, затрудняет в настоящее время применять единые критерии существенности к информации разнопрофильных аграрных организаций. Третий класс требований предполагает определение инструментов, оцениваемых по справедливой стоимости от тех, которые оцениваются по амортизированной (текущей) стоимости.

Дифференцированный подход к формированию информации для отчетности организаций аграрного сектора экономики заложен в МСФО (IAS) 41 "Сельское хозяйство" и предусматривает:

- положения стандарта применяются в полном объеме организациями по собственному усмотрению согласно учетной политики;

- положения стандарта применяются в полном объеме организациями и интегрированными формированиями, ценные бумаги которых размещаются на международных фондовых рынках;

- положения стандарта применяются в полном объеме только при составлении бухгалтерской отчетности на отчетную дату с учетом оценки произведенной биологической продукции (активов) по справедливой стоимости и соответствующей трансформации на этой основе доходов, расходов и финансовых результатов организации (при наличии активного рынка и сложившихся устойчивых рыночных цен на эти активы). Такой подход использован автором для выделения объема информации, раскрываемой в отчетности агрохолдингов, аграрных организаций, входящих в состав агрохолдинга, предприятий, перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию и фермерских хозяйств.

В диссертации подчеркнута значимость формирования в аграрных организациях системы резервов, сформулированы цели и критерии классификации резервов (по источнику их образования, в зависимости от влияния окружающей среды), рассмотрены особенности отражения различных резервов на счетах бухгалтерского учета.

Обоснована необходимость выделения оценочных резервов в качестве объектов, отражаемых в отчетности. Анализ исторической практики учета в сельском хозяйстве, свидетельствующий об ограниченности резервной системы, использован в качестве основы для предложений по созданию системы резервов, способствующих сохранению и повышению финансовой устойчивости (рис. 2).



Группы резервов	Виды резервов
Резервы обеспечения стратегии финансового развития	резервный капитал
	резерв на покрытие инфляции и убытков от чрезвычайных обстоятельств (форс-мажор)
	резерв на покрытие транзакционных издержек и убытков, возникающих при консолидации отчетности
Резервы на поддержание	добавочный капитал
	нераспределенная (чистая) прибыль
Резервы обесценения (дооценки) активов (оценочные резервы)	резерв переоценки (обесценения или снижения стоимости) материальных ценностей
	резерв переоценки (обесценения или снижения стоимости) финансовых вложений
	резерв переоценки (обесценения или снижения стоимости) биологических активов
	резерв по сомнительным долгам
	резерв под снижение стоимости незавершенного производства
	резерв под снижение стоимости животных на выращивание и откорме, и взрослых продуктивных животных
	резерв под снижение плодородия сельскохозяйственных земель
	резерв на покрытие естественной убыли
Резервы финансового и социального обеспечения	резервы обеспечения пенсионных, социальных и страховых платежей
	резервы обеспечения обязательств по кредитам банков и бюджетным займам
	резерв на гарантированную оплату труда сельскохозяйственных рабочих
	резерв обеспечения налоговых обязательств
Резервы юридического обеспечения	резерв на судебные издержки
	резервы обеспечения внешних коммерческих и валютных рисков
	резерв обеспечения исполнения государственных контрактов и государственных программ

**Рис. 2. Система резервов организации аграрного сектора экономики**

В диссертации охарактеризованы источники формирования, направления использования каждого резерва и отражение записей на дополнительно выделенных для этих целей счетах бухгалтерского учета.

## **2. Методологические основы бухгалтерского учета в организациях аграрного сектора экономики.**

*В диссертации построена концептуально-институциональная модель бухгалтерского учета для интегрированных структур аграрного сектора экономики, обоснована взаимосвязь и направления развития ключевых ее элементов.*

Современные интегрированные формирования в аграрном секторе являются результатом исторического и экономического развития территорий, различных форм интеграционных отношений, возникающих в связи с реализацией Государственной программы "Развитие сельского хозяйства и регулирование рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2008-2012 гг." в условиях реформирования организаций и перераспределения прав собственности.

Организация интегрированного типа, являясь сложной организационной системой и обладая пространственно-временным поглощением, характеризуется, с одной стороны, внутренним взаимодействием производительных сил, а с другой, - наличием разнообразных контактов с внешней средой. Решающее значение при организации интегрированных структур играют мотивы и факторы, влияющие на способы интеграционного взаимодействия. Попытка отечественных экономистов определить эффективность интеграционных процессов и подчеркнуть их значимость для отдельных территорий или объединений, выражена формулой, определяющей синергетический эффект от интеграции:

$$Cэ = Ээ + Эс + Эн - Эо, \text{ где:}$$

$Cэ$  - синергический эффект;

$Ээ$  - эффект от экономических свойств;

$Эс$  - эффект от социальных свойств;

$Эн$  - эффект от прочих свойств;

$Эо$  - эффект от отрицательных свойств.

Если формула дает положительный результат, то интеграционное формирование состоялось. Чем ближе сумма совокупного эффекта к годовой выручке интегрированной структуры, тем она устойчивее, эффективнее.

В работе рекомендовано определять эффективность интегрированного объединения с помощью следующей формулы:

$$Эс = \sum_{i=1}^n Э_x + Э_y + \dots Э_m \rightarrow \max, \text{ где:}$$

$Эс$  - совокупный эффект вертикально - интегрированной структуры;

$Э_x, Э_y, \dots, Э_i$  - эффект участника интегрированного объединения;

$n$  - количество участников интеграционного взаимодействия.

При этом эффект каждого участника интеграционного объединения можно рассчитать как:

$$Э_i = \Delta\Phi_o + \Delta\Pi_m + \Delta C_y + \Delta P_n, \text{ где:}$$

$Э_i$  - эффект i-го участника интегрированного объединения;

$\Delta\Phi_o$  - прирост фондоотдачи (валовая продукция, произведенная в результате интегрирования на среднегодовую стоимость основных средств);

$\Delta\Pi_m$  - прирост производительности труда (валовая продукция, произведенная в результате интегрирования на среднегодовую численность работников);

$\Delta C_y$  - повышение эффективности системы управления предприятием (прибыль, полученная в результате интегрирования на затраты на управление);

$\Delta P_n$  - прирост рентабельности производства или снижение убыточности производства (конечный финансовый результат на себестоимость проданной продукции).

Значение каждого показателя равно такому же числу баллов. В результате, чем больше баллов, тем эффективнее деятельность организации - участника интегрированной цепочки в процессе создания конечной продукции.

В расчетах могут быть также использованы и другие показатели, характеризующие производственно-финансовую деятельность участников интегрированных структур: рост материалоотдачи, снижение себестоимости, увеличение объемов производства и реализации, рост доли конкурентоспособной продукции в общем ее объеме, прирост собственных оборотных средств, снижение длительности финансового и операционного циклов и другие.

Стимулом создания интегрированных формирований являются новые формы управленческих технологий в подотраслях: растениеводстве, животноводстве, птицеводстве, пчеловодстве, виноделии и других, которые соответствуют основным стратегиям развития:

- 1 - государственную (региональную) с использованием территориальных специализаций производства при оказании финансовой и технической помощи;
- 2 - стратегию сообщества бизнес-единиц, одинаковая специализация которых сложилась благодаря традициям ведения бизнеса, либо природно-климатическим условиям, диктующим правила развития бизнес-сообщества;
- 3 - рефлексивная стратегия, формируемая как баланс интересов предпринимательских структур, органов государственной власти, местного самоуправления и местного сообщества.

В работе уточнены механизмы взаимодействия организаций, входящих в состав действующих отечественных агрохолдингов, на основе используемой ими единой учетной политики. Результативными факторами (преимуществами) интеграции агробизнеса являются следующие:

- улучшенные возможности для формирования бизнеса, его инновационного развития;
- более эффективное управление производственными запасами и производственными мощностями;
- стабилизация роста производительности труда и объемов производства;
- возможности развития стратегии бизнеса в зависимости от стадий жизненного цикла интегрированного объединения;
- выгода от снижения информационных и транзакционных издержек;
- выгода от расширения рынков сбыта;
- возможность улучшения качества управления за снижением рисков;
- возможность создания единой системы внутреннего контроля;
- возможность создания единой системы налогового учета и планирования, повышения эффективности оптимизации налогообложения и управления налоговой нагрузкой.

Определенные проблемы у интегрированных структур возникают при консолидировании учетно-отчетных документов. В мировой и отечественной практике не существует единой или какой-либо универсальной схемы консолидации, поэтому каждая интегрированная структура разрабатывает свои методические подходы для организации консолидированного учета и формирования консолидированной отчетности, опираясь при этом, в основном, на требования международного стандарта финансовой отчетности МСФО (IAS) 27 "Консолидированная и отдельная финансовая отчетность".

В работе приведены результаты исследования разных видов отчетности (индивидуальной бухгалтерской, налоговой, управленческой (внутренней), ведомственной специализированной, статистической, консолидированной), их функций, задач и форм представления. Подчеркнута значимость внутренней управленческой отчетности в условиях функционирования интегрированных объединений, предназначенной для внутренних пользователей и организаций, входящих в состав таких объединений. На основе МСФО (IFRS) 8 "Операционные

сегменты" и ПБУ 12/2010 "Информация по сегментам" необходимо формирование внутренней сегментарной отчетности, особенностью которой должно стать применение холдинговых принципов интеграции.

Изучение опыта холдинговых формирований, агропромышленных комбинатов, объединений, ассоциаций, некоммерческих партнерств, корпораций Орловской, Белгородской, Владимирской областей, птицеводческих и животноводческих кластеров позволило определить подходы и построить концептуальную институциональную модель бухгалтерского учета интегрированной аграрной структуры (рис. 3).

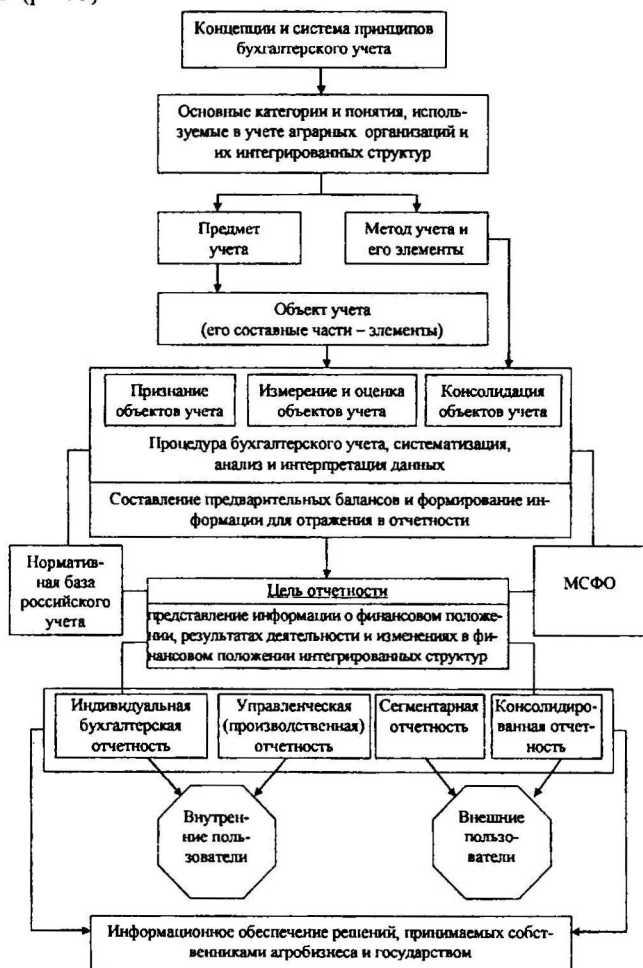


Рис. 3. Концептуальная модель бухгалтерского учета и отчетности интегрированных аграрных образований

Модель построена в развитие институциональной модели учета и отчетности аграрной организации (см. рис. 1), содержание и основные элементы которой раскрыты по тексту диссертации на основе международных стандартов финансовой отчетности. Концептуальная модель применима к использованию в интегрированных аграрных объединениях. Подчеркивая значимость разных видов учета и отчетности, автором отдельный акцент сделан на роли статистической отчетности аграрных организаций, система показателей которых может быть принята в основу формирования внутрипроизводственных отчетов: о реализации сельскохозяйственной продукции, о состоянии животноводства, об итогах сева под урожай и др.

*Уточнено содержание принципов и выявлены особенности признания и оценки специфических объектов в бухгалтерском учете организаций аграрного сектора экономики.*

Принципы учета и отчетности, используемые в организациях аграрного сектора экономики, подвержены зависимости от отраслевых условий аграрного бизнеса, специфических объектов учета, их признания и оценки. Известно, что МСФО определяют сельскохозяйственную деятельность как управление процессом биологического преобразования и сбора биологических активов для продажи либо превращение их в сельскохозяйственную продукцию или в дополнительные биологические активы. Причем в понятие биологического преобразования не включается сбор продукции, поскольку он представляет собой деятельность, осуществляемую человеком. Поскольку сельскохозяйственная деятельность охватывает достаточно широкий спектр видов деятельности животноводства, птицеводства, растениеводства, лесоводства, выращивание однолетних и многолетних культур, фруктовых деревьев и растений, рыборазведение и др., то, по мнению автора, определение биологических активов, содержащихся в МСФО, сужает характеристику других объектов учета и продуктов от разных видов сельскохозяйственной деятельности и агропромышленного производства. Поэтому к биологическим активам и их группам следует относить совокупность сходных живых животных или растений, а под сельскохозяйственной продукцией понимать в целом урожай продуктов биологических активов или продукты, полученные в результате биотрансформации. В диссертации дана классификация биоактивов, являющихся объектами учета аграрных организаций в составе запасов и в составе основных активов, а также трансформированных в сельскохозяйственную продукцию.

Автором уточнены условия признания объектов учета - активов в качестве: основных средств, включая сельскохозяйственные земли (земельные доли), биологических активов (сельскохозяйственной продукции) или затрат в зависимости от наступления событий и контролируемости этих активов. Зарубежная практика применения МСФО свидетельствует о том, что момент признания мо-

жет наступать, когда организация контролирует актив в результате прошлых событий, либо существует вероятность получения организацией будущих экономических выгод от использования этого актива.

Такие условия могут быть признаны и в отечественной практике учета аграрных организаций. Однако главным условием признания следует считать возможность надежной оценки актива по первоначальной и рыночной стоимости. Для применения рыночной стоимости в российских условиях не требуется наличие активных рынков с наблюдаемыми рыночными ценами, что является условием применения справедливой стоимости в соответствии с МСФО. Отсутствие активного рынка позволяет предприятию использовать разные источники информации для определения справедливой стоимости, в качестве которого могут быть цен на аналогичные активы, сравнительный анализ цен в одном сегменте сельскохозяйственной деятельности, либо цена самой последней рыночной сделки, совершенной в аналогичных экономических условиях.

В случае, когда при формировании финансовой отчетности используются разные оценки, то правомерным, по мнению автора, является указание на используемый метод оценки для каждой конкретной статьи отчетности, либо в формах отчетности, либо в примечаниях к ней. Например, в статьях биологических активов можно отразить:

- урожай на корню - по первоначальной стоимости;
- скот (молодняк и скот на убой) - по справедливой стоимости, и т.д.

Анализ положений МСФО (IAS 41), МСФО (IAS 1) и МСФО (IAS 18) позволил автору сделать вывод, что текстовое или количественное описание каждой группы биологических активов с применением к ним разного порядка формирования балансовой стоимости, может раскрываться в отчетности обособленно. Распределение балансовой стоимости, например, между зрелыми и незрелыми биологическими активами обеспечивает полезную информацию для оценки поступления будущих денежных потоков.

Даны рекомендации для раскрытия в пояснениях к финансовой отчетности аграрных организаций следующей информации (табл. 3).

Для определения финансового положения и финансовых результатов текущего периода в диссертации даны рекомендации по применению справедливой стоимости к животным и растениям, приобретенным в течение длительного периода времени и учитываемым по разной стоимости. Рекомендации содержат корректировки стоимости статей баланса и отчета о прибылях и убытках в части отражения в них стоимости биологических активов и затрат на создание продуктов в результате их трансформации. В качестве элемента финансового результата выделен эффект (прибыль или убыток) от изменений, вызванных биологическим преобразованием (трансформацией), также измеряемый оценкой по справедливой стоимости.

**Таблица 3. Информация, рекомендуемая к раскрытию в составе  
консолидированной отчетности российских агрохолдингов**

Характер информации	Примечания автора
<i>Основная информация</i>	
1. Характер деятельности организации в отношении каждой группы биологических активов (раскрывается в отчете отдельной организации и агрохолдинга в целом)	- принадлежность активов организации (холдингу) на основе права собственности, договора аренды, совместной деятельности, безвозмездного пользования и др. условия, ограничения и возможные риски, связанные с реализацией договоров.
2. Нефинансовые показатели или оценки количества	- раскрывается по каждой группе биологических активов организации и в целом по холдингу на конец периода; - объем выпуска сельскохозяйственной продукции, полученной в течение периода.
<i>Дополнительная информация</i>	
3. Методы и значительные допущения, использованные при определении справедливой стоимости каждой группы сельскохозяйственной продукции на момент сбора урожая и каждой группы биологических активов	- указываются методы, определенные учетной политикой, дается описание условий их применения.
4. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу урожая, собранного в течение периода, которая определяется по состоянию на момент сбора урожая	- указывается принятый порядок определения справедливой стоимости и условия исчисления объектов учета, признанных для раскрытия в отчетности.
5. Наличие и балансовая стоимость биологических активов	- раскрывается по видам биологических активов, право собственности на которые является ограниченным; - раскрывается по видам биологических активов, использованных в качестве обеспечения обязательств.
6. Сумма обязательств по созданию или приобретению биологических активов	- раскрывается по всем видам приобретаемых и создаваемых биологических активов в течение периода.
7. Сравнительная информация об изменениях в балансовой стоимости биологических активов между началом и окончанием текущего периода	- доход или расход, возникающий в результате изменений справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу; - увеличение стоимости в связи с приобретениями; - снижение стоимости, относящееся к продажам и биологическим активам, классифицированным в качестве предназначенных для продажи (или включенным в группу выбытия, которая отнесена к категории предназначенных для продажи) в соответствии с МСФО (IFRS) 5; - уменьшение стоимости в связи со сбором урожая; - увеличение стоимости в результате объединения бизнеса; - курсовые разницы в нетто-оценке, возникающие при переводе финансовой отчетности агрохолдинга в другую валюту представления и при переводе зарубежных операций в рублевое исчисление.



В работе дано авторское определение справедливой стоимости биологических активов, под которой понимается *рыночная стоимость биологического актива или продуктов их биотрансформации, на которую может быть обменян актив или урегулированы обязательства в сделке между хорошо осведомленными, заинтересованными в результатах сделки и независимыми друг от друга сторонами, при условии, что ими будут учтены отраслевые факторы, влияющие на трансформацию биологических активов*. Причем под результатами сделок между хорошо осведомленными и заинтересованными сторонами понимается прибыль или убыток, также измеряемый оценкой по справедливой стоимости, или прибыль или убыток, полученный от изменений, вызванных биологическим преобразованием (трансформацией) биологических активов.

*Уточнены критерии классификации и содержание затрат в основных подотраслях и сегментах исследуемых организаций аграрного сектора.*

Известно, что детализация затрат по статьям, роли и их назначению в технологическом процессе сельскохозяйственной деятельности зависит от типа, характера, объема производства, вида деятельности и ее отраслевой принадлежности. Этот традиционный подход классификации позволил определить необходимый перечень счетов для учета затрат в системе счетов бухгалтерского и управленческого учета, а также выделить аналитические позиции, необходимые для отражения затрат, признаваемых для исчисления налоговой базы по налогу на прибыль.

Группировка затрат по статьям позволяет выделить производственные элементы затрат на конкретный вид продукции, полученной в результате биотрансформации биологических активов.

Выделение калькуляционных статей и организация по ним аналитического учета в каждой аграрной организации решается самостоятельно, отражается в учетной политике. Отсутствие единого порядка построения номенклатуры статей затрат в агрохолдингах не обеспечивает сопоставимость показателей себестоимости даже при одинаковой технологии производства.

Организация производственного учета вызывает необходимость классификации затрат в сельском хозяйстве по центрам ответственности, местам их возникновения, видам продукции, работ, услуг. С целью повышения эффективности контроля над затратами, а также анализа взаимосвязи между затратами, объемами производства и доходами, затраты по отношению к доходности производства разделяют на предельные и приростные.

Предельные (или маржинальные) затраты - это дополнительные затраты в расчете на единицу дополнительно выпущенной продукции. Приростные (или инкрементные) затраты возникают в случае производства дополнительной продукции. Если в результате принятого решения изменяются постоянные затраты, то их увеличение рассматривается как приростные затраты. Если же принято решение о выпуске дополнительной продукции не влечет за собой увеличения маржинальных затрат, то инкрементные затраты будут равны нулю.

Развитие производственного учета на практике связано с разработками организационных и технологических аспектов его внедрения. Поскольку в аграр-



ных организациях производственный цикл растянут во времени, то традиционный вариант учета не позволяет предоставить оперативную информацию об уровне производственных затрат, затрудняя тем самым процесс их регулирования. Наиболее эффективной моделью производственного учета в системе управленческого учета аграрных организаций является попроцессный либо пофазный методы учета затрат. Применение указанных методов ведет к некоторому увеличению объектов учета, но при этом позволяет оперативно контролировать отклонения фактических затрат от их норм, принимать управленческие решения не после завершения производственных процессов, а непосредственно в период их осуществления. Вместе с тем недостатком указанной модели производственного учета является то, что он не устраняет дублирование при сводке данных. Данный метод предложено использовать в сочетании с элементами нормативного метода учета затрат: нормативно-попроцессным, нормативно-пофазным.

Наиболее универсальной для организации учета затрат, контроля, анализа и управления затратами в аграрных организациях может быть классификация, представленная на рисунке 4, которая, по нашему мнению, способствует выбору эффективного процесса формирования затрат и себестоимости.

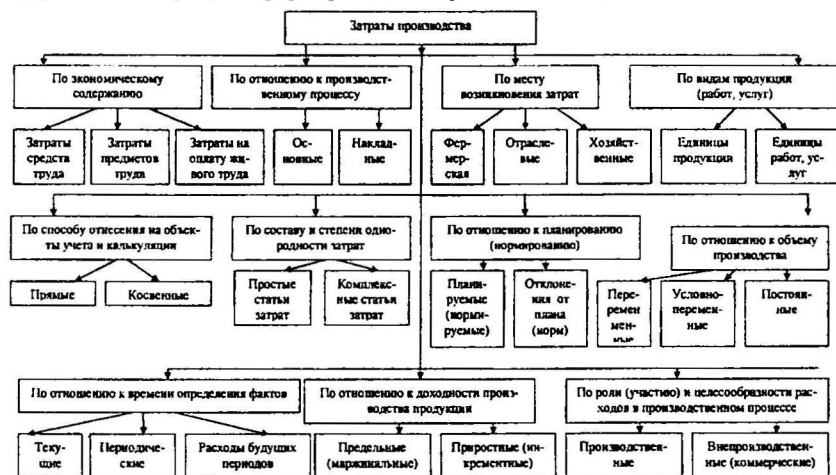
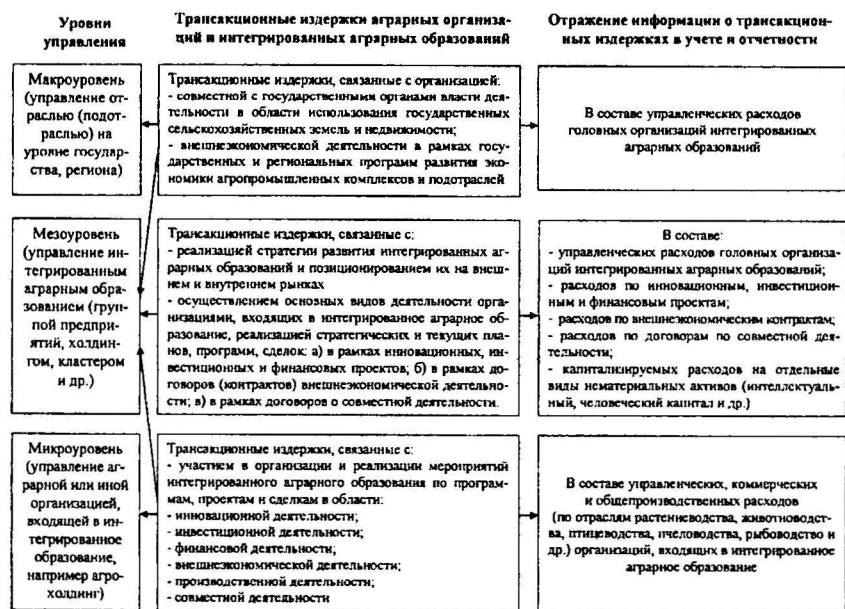


Рис. 4. Классификация затрат в организациях аграрной сферы экономики

Агрохолдинги, в отличие от других организаций бизнеса, несут транзакционные издержки, поскольку большую часть контрольных функций выполняют централизованно. Кроме того, многоотраслевая специфика бизнеса, участие в совместной и внешнеэкономической деятельности организаций, входящих в состав агрохолдингов, требует адекватного признания и классификации транзакционных затрат (издержек). В работе теоретически обосновано понятие транзакции и ее применение в условиях институциональной экономики, выделены подходы к клас-

сификации трансакций: по сфере взаимодействия (внешние и внутренние), по времени (предакционные, постконтрактные), по типу (общие и специфические, однократные и регулярные, зависимые от будущих событий, автономные и пересекающиеся с другими трансакциями), по виду (издержки поиска информации, ведения переговоров, измерения, спецификации и защиты прав собственности, постконтрактного). Кроме того, выделены трансакционные затраты по вхождению аграрных организаций в интегрированные объединения (холдинги), поскольку при консолидации организаций необходимо инвестирование средств, обеспечивающих хозяйственный и управленческий контроль над входящей организацией. Поэтому на этапе вхождения организации в интегрированное объединение начинается отражение трансакционных издержек в головной организации такого объединения (холдинга). Объем трансакционных затрат на вхождение в интегрированные объединения должен быть оптимальным, т.е. не влиять отрицательно на имеющиеся потенциальные возможности получения дохода, с одной стороны, и создавать определенные конкурентоспособные преимущества для организации в новой для нее сфере рынка.

В целом трансакционные издержки, которые свойственны деятельности интегрированных аграрных формирований, можно классифицировать по уровням управления, на которых они возникают (рис. 5).



**Рис. 5. Распределение трансакционных издержек аграрных организаций и интегрированных аграрных формирований по уровням управления и отражению в учете и отчетности**

В диссертации уточнены положения, связанные с формированием отчетности и раскрытием транзакционных издержек в соответствии с международными стандартами: МСФО (IFRS) 3 "Объединение бизнеса", МСФО (IAS) 27 "Консолидированная и отдельная финансовая отчетность", МСФО (IAS) 31 "Участие в совместной деятельности" и других. Рассмотрены варианты отражения в отчетности объединения бизнеса аграрных организаций и сфера их совместного контроля: совместно контролируемые операции, совместно контролируемые активы, совместно контролируемые организации.

Транзакционные затраты (издержки), связанные с совместной и внешнеэкономической деятельностью аграрных организаций, их интегрированных объединений рассмотрены в работе в связи с исполнением внешнеторговых контрактов, заключаемых агрохолдингом с зарубежными партнерами. На эти издержки влияют: условия заключения и обслуживания внешнеторговых контрактов в соответствии с базовыми положениями Инкотермс 2010.

В диссертации рассмотрены критерии выделения постоянных, переменных и условно-переменных затрат для выделения сегментов по отдельным видам деятельности аграрных организаций и агрохолдингов. На основе алгоритма выбора сегментов для раскрытия информации о них в отчетности в соответствии с МСФО (IFRS) 8 автором выделены три основных критерия определения операционного сегмента.

- операционный сегмент - это компонент деятельности интегрированного аграрного образования, осуществляемой входящими в это образование аграрными организациями; в результате чего интегрированное аграрное образование или его организации получают доходы, несут расходы, включая доходы и расходы по сделкам с прочими компонентами этого же интегрированного аграрного образования;

- операционный сегмент - это компонент деятельности интегрированного аграрного образования, операционные результаты которой регулярно анализируются исполнительным органом, ответственным за принятие операционных решений, а также анализируются с целью принятия решений по распределению ресурсов между сегментами и оценки их результатов;

- операционный сегмент - это компонент деятельности интегрированного аграрного образования, по которому формируется отдельная финансовая информация.

Подчеркнута значимость использования интегрированной информации бухгалтерского и управленческого учета для раскрытия сегментов в отчетности.

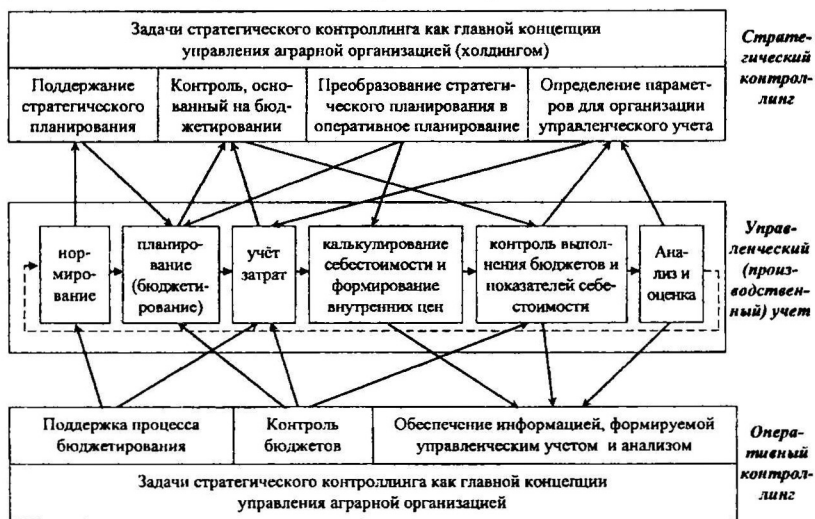
### **3. Концепция управленческого учета в организациях аграрного сектора экономики.**

*Разработана логическая модель управленческого учета, основанная на использовании зарубежного и отечественного методического инструментария учета и анализа затрат.*

Основа организационных вопросов и принципов управленческой информации, широко освещенная в работах А.Апчерча, К.Друри, И.А.Аверчева, С.А.Бороненковой, М.А.Вахрушиной, Н.Д.Врублевского, В.Б.Ивашкевича, С.А.Николаевой, Л.В.Поповой, а также в работах экономистов-аграрников

И.А.Ламыкина, Л.И.Хоружий, В.Г.Широбокова и других, - использована автором для выявления технических и качественных характеристик, которым должна отвечать информация для принятия управленческих решений в аграрных организациях. Выделены технические характеристики: степень формализованности и структурированность; качественные характеристики: понятность, уместность, существенность, надежность, правдивое представление, нейтральность, осмотрительность, приоритет содержания перед формой, полнота, сопоставимость и своевременность. В работе уточнено содержание характеристик информации применительно к условиям аграрных организаций. Это позволило представить процесс формирования информации в системе управленческого (производственного) учета в виде поэтапной методики.

Функциональная направленность управленческого (производственного) учета, определенная взаимодействием функций: → *нормирование* → *планирование (бюджетирование)* → *учёт затрат* → *калькулирование себестоимости и формирование цен* → *контроль выполнения бюджетов и показателей себестоимости* → *анализ* → *нормирование* →; положена в основу авторской модели управленческого производственного учета, взаимосвязанного с задачами стратегического и оперативного контроллинга (рис. 6)



**Рис. 6. Взаимосвязь элементов управленческого (производственного) учета с задачами стратегического и оперативного контроллинга**

Взаимодействие элементов представленной модели обусловлено аналитическими возможностями учета и обеспечивает систему управленческой (производственной) отчетности.

Для применения бюджетирования на уровне первичных подразделений аграрных организаций в диссертации рассмотрена зависимость выделения того

или иного бюджета от использования одной из трех моделей коммерческого внутрихозяйственного расчета: нормативно-затратной, затратно-доходной и доходно-прибыльной. В системе управленческого учета конечным результатом деятельности первичного подразделения аграрной организации является маржинальный доход или прибыль, а в качестве трансфертных цен признаны фактические цены реализации продукции, работ (услуг). В то же время для отдельных первичных подразделений не исключается возможность определения трансфертных цен исходя из нормативных переменных затрат и нормы дохода (прибыли) с учетом степени риска (инфляции, климатических катаклизмов и других чрезвычайных обстоятельств).

Для расчета внутрихозяйственной трансфертной цены (ВХТЦ) единицы продукции, работы (услуги) предложена формула:

$$ВХТЦ = ((Zn - Др) / Kn) \times Cp \times Ур \text{ или } Cn \times Cp \times Ур, \text{ где:}$$

$Zn$  - затраты переменные;

$Др$  - дотации из централизованных резервов агрохолдинга;

$Kn$  - количество продукции;

$Cp$  - степень риска;

$Ур$  - уровень рентабельности (доходности);

$Cn$  - себестоимость единицы продукции.

Для того, чтобы в расчете участвовали переменные и полупеременные (смешанные) затраты важно правильно классифицировать их применительно к центрам ответственности, для которых схема учета затрат представлена на рисунке 7.

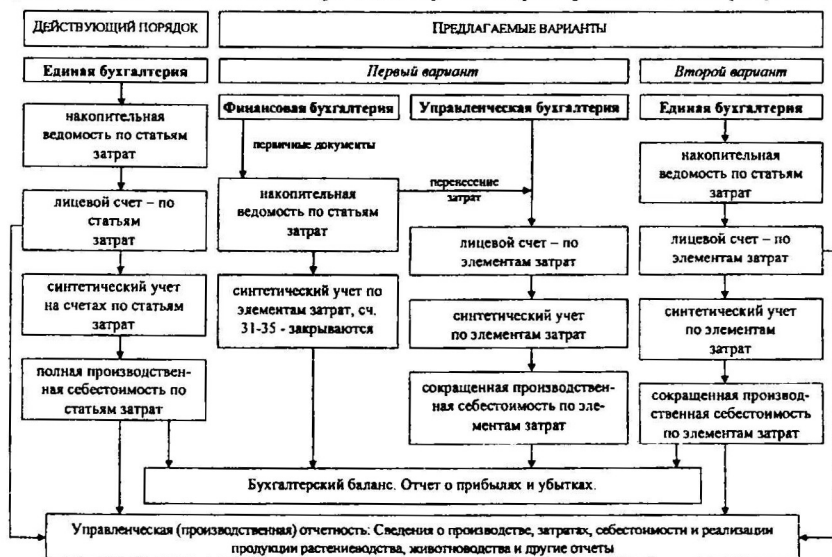


Рис. 7. Действующая и предлагаемая схема учета затрат по центрам ответственности

В диссертации дана характеристика нормативного учета затрат по центрам ответственности, для которого выделены группы нормативов двух уровней.

- первый уровень - стоимостные нормативы по объектам планирования и учета в зависимости от продуктивности растений и животных, мощности производств и т.д. (культурам, видам животных, видам промышленных, вспомогательных и других производств). При этом в качестве стоимостных нормативов целесообразно использовать не комплексные статьи затрат, а экономические элементы, принятые в бухгалтерском, статистическом и налоговом учете: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на страхование, амортизация и прочие затраты;

- второй уровень - натуральные нормы на обслуживаемую производственную единицу: на гектар посевной или уборочной площади (семян, удобрений, топлива и др.), на голову скота (кормов, подстилки и др.). Основой при разработке таких норм должны быть соответствующие технологические карты и научно-обоснованные или практически апробированные (прономерованные) уровни потребности отдельных видов материальных ресурсов в натуральном выражении. Использование нормативного планирования и учета затрат реализуется посредством соответствующей системы документирования, обеспечивающей контроль за использованием соответствующих ресурсов в процессе производства. В данном случае, в отличие от обычного порядка, на один вид используемых материальных ценностей (например, кормов для животных) могут быть оформлены в течение учетного периода разные документы нормативно-учетного назначения: лимитно-заборные карты (ведомость расхода) на отпуск кормов; сигнальные документы на сверхнормативный отпуск кормов; извещения об изменении норм расхода ресурсов; и др.

Сверхнормативные расходы, отраженные на основании данных управленческого учета в системе счетов, могут быть покрыты средствами резервных фондов на основании решения руководства организации.

Основными факторами, сдерживающими применение нормативного метода учета затрат, являются:

- во-первых, отсутствие норм и нормативов видов затрат на производство по соответствующим объектам планирования и учета (технологические карты практически не разрабатываются) в силу их многочисленности и отсутствия нормативной базы;

- во-вторых, рост цен, инфляция.

Устранение первого фактора требует совершенствования организационной структуры аграрной организации с включением в нее отделов или специалистов для проведения работ по нормированию. Безусловно, для интегрированных структур это не является затратным мероприятием.

Устранению второго фактора будет способствовать использование в учете элементов системы директ-костинг, ABC-метода. В работе проведен сравни-

тельный анализ преимуществ и недостатков указанных методов и обоснована возможность использования их в системе управленческого (производственного) учета аграрной организации. Даны предложения по использованию группировок постоянных и переменных затрат в интегрированной схеме бухгалтерского и управленческого (производственного) учета.

*Уточнена методика трансфертного ценообразования для учета производства и реализации продукции в интегрированных аграрных структурах.*

Применение трансфертных цен связано с интеграцией деятельности организаций в процессе производства продукции.

Чтобы была обеспечена эквивалентность обменно-распределительных отношений, необходимо установить равновесное соотношение цен на продукцию участников объединения, то есть внутренние паритетные цены должны соответствовать объективно обусловленным издержкам каждого из них и равной норме прибыли. В работе рассмотрены варианты формирования цены конечной продукции, когда она рассчитывается по схеме "снизу вверх" и представляет собой суммарные издержки и прибыль всех участников производства и обращения, и когда расчет цены конечной продукции осуществляется нарастающим итогом - от цены продукции первого звена в технологической цепочке (цен первичных производственных ресурсов) до цены последнего звена (реализация конечного продукта на розничном рынке) допустима, если это монопольный или олигопольный сегмент рынка. На таких рынках производители товаров могут устанавливать цены, которые будут компенсировать их издержки и приносить максимальную прибыль. Но, все же, есть ограничитель верхнего уровня монопольных цен: платежеспособный спрос потребителей.

При малом спросе и высоком уровне конкуренции могут сложиться такие низкие розничные цены, что производители не только не получают запланированной прибыли, но и понесут убытки. Такая ситуация вполне реальна, так как сложившийся у нас в последние годы розничный продовольственный рынок - это рынок с чистой (совершенной) или близкой к ней конкуренцией.

В этой связи важной проблемой является учет затрат на производство конечной продукции холдинга и распределение прибыли между участниками холдинга.

Методика определения влияния ценового фактора на конечный результат деятельности агрохолдинга ООО "Царь-мясо" (г. Брянск) разработана автором на основе алгоритма распределения прибыли между участниками. Алгоритм позволяет осуществлять расчеты для  $n$ -ого количества организаций, связанных между собой линейной технологией производства конечной продукции и принятой ими системой трансфертных цен. Методика основана на математической модели, позволяющей представить область возможных изменений внутренних цен и соответствующие изменения прибылей аграрных организаций, входящих



в холдинг. Методика апробирована в практике деятельности исследуемых аграрных организаций.

Если связи между участниками сельскохозяйственного производства не являются линейными, отличаются сложностью, то оперировать трансфертными ценами при распределении финансового результата будет сложно. В этом случае расчеты могут быть произведены на основании показателей полученной выручки. Модель способствует созданию эффективной системы внутренних расчетных (трансфертных) цен, обеспечивающих равную норму прибыли участникам - обособленным подразделениям агрохолдинга.

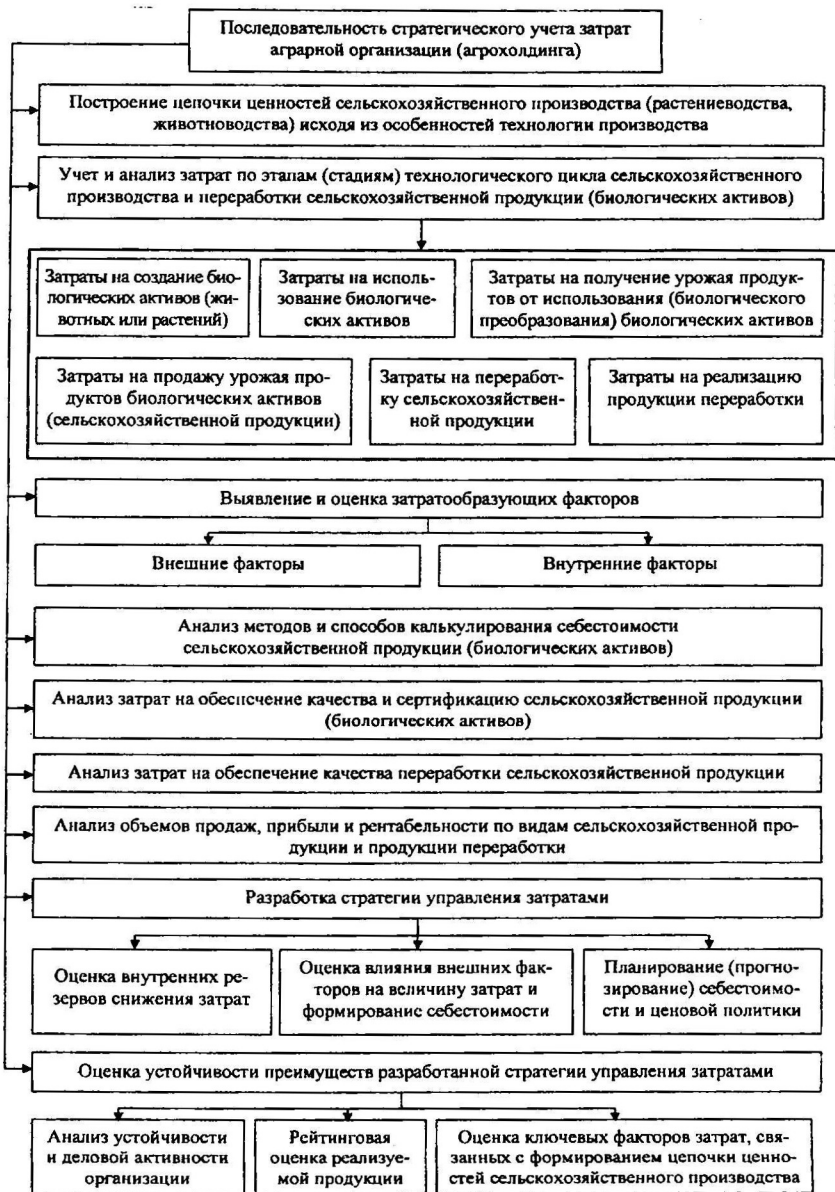
*Обоснована возможность и даны рекомендации по организации стратегического управленческого учета в организациях аграрного сектора экономики.*

Стратегический управленческий учет является собирательной категорией, функции которого сформировались в системе финансового менеджмента, стратегического планирования и анализа показателей отчетности. Автором уточнены понятия стратегического и тактического управленческого учета, его задачи, объекты учета, принципы. Теоретической основой для организации стратегического управленческого учета являются известные концепции: анализа цепочки ценностей, система сбалансированных показателей, целевого калькулирования себестоимости на основе жизненного цикла продукта и другие.

Информация стратегического управленческого учета необходима для поддержания стратегических задач аграрного бизнеса. Предложенная методика стратегического учета для управления затратами основана на: анализе методов и способов калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции; анализе затрат качества продукции; анализе объема продаж. Стратегическое управление затратами требует оценки резервов их снижения, прогнозирования себестоимости на будущие периоды и определение новых форм реализации бизнес контрактов, уточнение содержания бизнес-процессов. Заключительным этапом методики стратегического анализа управления затратами рассматриваются такие направления анализа как: анализ устойчивости и деловой активности организации; рейтинговая оценка продукта сельскохозяйственного производства потребителями (покупателями); оценка ключевых факторов затрат (рис. 8).

Приведенный на рисунке алгоритм является сложным процессом и построен на цепочке, создающей стоимость конечного продукта сельскохозяйственного производства. В диссертации рассмотрены разные методы калькулирования себестоимости, используемые для получения информации стратегического назначения: методика целевого калькулирования, система "калькулирование затрат полного жизненного цикла товара", метод "таргет-костинг"; выявлены их преимущества для применения в стратегическом учете.





**Рис. 8. Алгоритм стратегического учета в системе управления затратами аграрной организации**

#### **4. Формирование отчетности в соответствии с концепциями МСФО и задачами управления российскими организациями аграрного сектора экономики.**

*Обоснована концепция поддержания капитала и отражено ее влияние на формирование методического обеспечения отчетности российских аграрных организаций.*

Исследование теоретических основ и генезиса концепций о капитале на основе работ А.Смита, Ф.Бастиа, Дж.Милля, А.Маршалла и Й.Шумпетера послужило основой для обоснования современной финансовой концепции капитала, основанной на движении денежных потоков. Такая концепция оправдывает классификацию функций капитала, реализация которых позволяет систематизировать показатели для отражения их в отчетности, с одной стороны, а с другой, - позволяет классифицировать денежные потоки аграрных организаций по видам деятельности, по сегментам аграрного бизнеса.

Исследование содержания изменений и дополнений, выполненных в рамках гармонизации международных стандартов, позволило автору сформулировать некоторые методические рекомендации. Для определения суммы обесценения собственного капитала и отражения величины резерва под обесценение капитала необходим алгоритм пересчета показателей финансовой отчетности аграрных организаций, основанной на методе текущей (восстановительной) стоимости. Эта стоимость получила название в экономической литературе как историческая стоимость. Для бухгалтерского учета аграрных организаций историческая стоимость является наиболее понимаемой и отвечающей фактической цене показателей, включая капитал. Расчет по такому алгоритму в работе выполнен на числовом примере, в котором использованы условные индексы изменения цен для каждой корректировки.

Алгоритм пересчета показателей финансовой отчетности исследуемого агрохолдинга предусматривает следующие шесть корректировок: себестоимости продаж (1); амортизации (2); денежного оборотного капитала (3); неденежных внеоборотных активов (4); неденежных оборотных активов (5); финансовых рычагов (6). На основании расчетов индивидуальных корректировок определена итоговая сумма корректировки прибыли после налогообложения, которая рекомендуется к раскрытию в Отчете о прибылях и убытках. Завершением расчетов является определение величины резерва под обесценение капитала. Авторские методические рекомендации используются в аграрных организациях Орловской области.

Положения МСФО в отношении капитала, вложенного в основные активы, инструменты их признания и оценки, основаны на принципах формирования первоначальных и последующих затрат. МСФО (IAS) 16 "Основные средства" определяет, что объект основных средств, удовлетворяющий критериям признания в качестве актива, должен оцениваться по его первоначальной стоимости. В этой связи в работе рассмотрены вопросы формирования первоначальной стоимости разных видов основных средств: земли, зданий и иной недвижимости, - отражаемых в балансе в составе внеоборотных активов.

Так, обособление земельных угодий в балансовом и в забалансовом учете, обеспечит формирование информации по видам и назначению земельных угодий, прав владения и пользования ими, а также об обязательствах, вытекающих из земельных отношений. Дифференцированный учет земель позволит осуществлять не только должный контроль правильности их использования и определения цены земельных угодий (долей, паев) при их движении, но и более объективно оценивать уровень хозяйствования, принимать обоснованные управленческие решения.

Даны предложения по учету земельных долей собственников (работников организаций) в агрохолдингах, которые требуют осуществления следующих учетных процедур:

- организовать оперативный учет земельных долей на отдельном забалансовом счете (в гектарах по каждому собственнику отдельно) на основе реестра;
- в разделе "Землепользование" Сведений о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции растениеводства общую земельную площадь и по видам угодий показать отдельно: а) в бессрочном пользовании; б) в аренде, из них в земельных долях; в) в уставном капитале (в виде основных средств и НМА); г) во временном пользовании.

- земельные доли граждан в зависимости от их юридического оформления могут быть приняты к бухгалтерскому учету по одному из трех вариантов: а) на забалансовом учете - арендованные земельные доли; б) в балансовом учете.

Для отражения в балансе потребуется систематизация информации на предложенных автором счетах и субсчетах.

Особенностью формирования информации об основных активах аграрных организаций является их проверка на обесценение. МСФО требуют сравнения балансовой стоимости активов с возмещаемой стоимостью, которая определяется как наибольшая из двух величин:

- ценности от использования, и
- справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Оценка ценности от использования актива предполагает, в свою очередь, оценку будущих притоков и оттоков денежных средств в результате использования актива и его последующего выбытия. В зарубежной практике применяется дисконтирование этих потоков по соответствующей ставке. В работе отмечено, что единой методологии определения денежных потоков и выбора ставки дисконтирования не существует и в зарубежной практике. Для российских аграрных предприятий в этой связи рекомендовано руководствоваться критерием: если справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу или ценность от использования актива выше его балансовой стоимости, то ни каких действий предпринимать не следует, т.к. актив не обесценен. Процесс обесценения активов в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 5 "Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность" основан на обязательном тестировании и переклассификации активов во избежание признания

убытков от обесценения как убытков от выбытия. Покрытие убытков от обесценения активов в аграрных организациях предусматривается за счет соответствующего резерва.

*В диссертации предложена методика консолидации объектов учета и отражения их в отчетности интегрированных структур в соответствии с МСФО.*

В методике консолидации использованы разработанные авторами ведомости элиминирования (корректировки) бухгалтерских балансов организаций интегрированных структур (холдингов), их отчетов о прибылях и убытках. Для формирования консолидированных отчетов разработаны сводные таблицы по каждому элиминируемому значению, учитываемому при корректировке отчетов.

Источником информации для консолидированных процедур являются дополнительные статьи в индивидуальной отчетности организаций и индивидуальные расчеты.

Для формирования консолидированной управленческой отчетности требуется полная унификация плана счетов для использования консолидированной базы информации при подготовке отчетности в условиях компьютерной обработки данных.

При апробировании методики в исследуемых агрохолдингах выделено пять позиций для выполнения записей по элиминированию, т.е. исключению из консолидированной отчетности: 1 - внутрихолдинговых займов; 2 - внутрихолдинговых процентов; 3 - внутреннего движения капитала и инвестиций; 4 - внутренних расчетов; 5 - внутрихолдинговой прибыли.

Рассмотрен также вариант трансформации сводной (из индивидуальных) бухгалтерской отчетности в консолидированную, алгоритм которого показан на рисунке 9.

Преимущества предлагаемой процедуры трансформации заключаются в том, что наряду с элементами консолидации можно выполнять процедуры корректировки статей отчетности в соответствии с требованиями МСФО. Уменьшение количества корректировок зависит от развития национальных стандартов учета и их сближения с международными стандартами. Автором разработан проект Внутреннего регламента консолидации бухгалтерской отчетности структурных единиц агрохолдинга, позволяющий упорядочить процесс формирования консолидированной отчетности.

Проведенное исследование позволяет судить о том, что в современных нестабильных экономических условиях развитие методологических проблем учета и отчетности аграрных организаций и их интегрированных образований предоставляет широкие возможности повышения информативности и своевременности управленческих решений, способствует решению тактических и достижению стратегических задач, поставленных перед этой важной отраслью экономики.

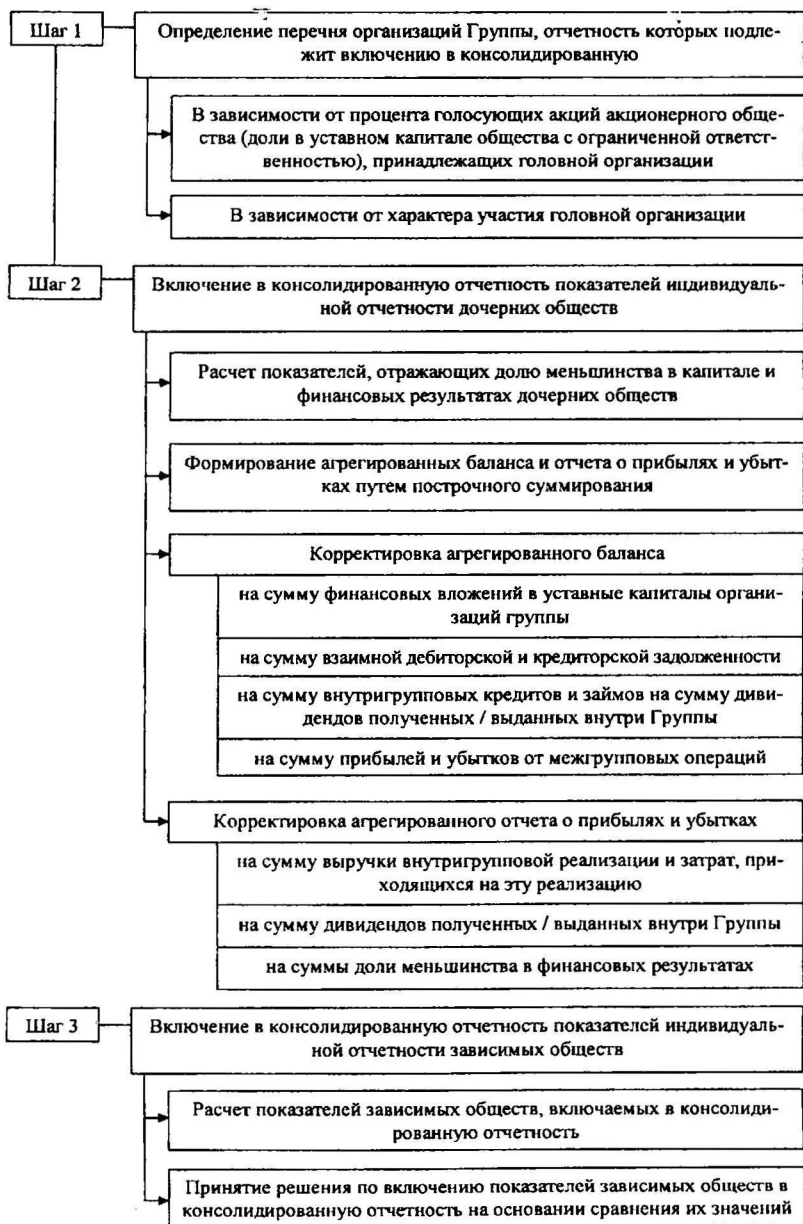


Рис. 9. Алгоритм трансформации годовой отчетности в консолидированную

## **СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

### **Монографии и научно-методические издания:**

1. Дятлова А.Ф. Учет и отчетность организаций аграрного сектора экономики: теория и методология: Монография. - Йошкар-Ола: ООО "Стринг", 2011. - 192 с. - 12,0 п.л.
2. Дятлова А.Ф. Теория и методология учетно-аналитического обеспечения управления сельскохозяйственными организациями: Монография. - Йошкар-Ола: ООО "Стринг", 2009. - 160 с. - 10,0 п.л.
3. Дятлова А.Ф. Учетно-аналитическое обеспечение деятельности интегрированных структур в системе АПК (теория, методология, практика): Монография. - М.: РАКО, 2008. - 182 с. - 11,4 п.л.
4. Дятлова А.Ф. Повышение эффективности хозяйствующих субъектов при внедрении замкнутого цикла производства: Монография / В.К.Савчук, А.Ф.Дятлова, Н.А.Кулагина, И.В.Кулагин. - Брянск: Ладомир, 2007. - 238 с. - 14,9 п.л. (вклад автор - 3,5 п.л.).

### **Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК**

5. Дятлова А.Ф. Эффективность деятельности интегрированных формирований в АПК России в условиях мирового финансового кризиса // Вестник университета. - 2009. - № 10. - С. 117-123. - 1,1 п.л.
6. Дятлова А.Ф. Экономическое обоснование интеграции в АПК России // Вестник университета. - 2009. - № 13. - С. 137-141. - 0,7 п.л.
7. Дятлова А.Ф. Экономическая сущность агропромышленной интеграции // Вестник университет. - 2009. - № 15. - С. 103-109. - 0,7 п.л.
8. Дятлова А.Ф. Формирование затрат на счетах бухгалтерского учета и методики управления расходами интегрированных структур АПК // Экономические и гуманитарные науки. - Орел. - 2009. - № 5/211 (579). - С. 47-54. - 1,1 п.л.
9. Дятлова А.Ф. Проблемы развития бухгалтерского учета в аграрном секторе экономики на основе МСФО // Международный бухгалтерский учет. - 2010. - № 4(136). - С. 29-36. - 0,8 п.л.
10. Дятлова А.Ф. Методологические аспекты бюджетирования и учета в системе управления затратами // Известия СПбГАУ. - 2010. - № 21. - С. 162-168. - 0,6 п.л.
11. Дятлова А.Ф. МСФО: возможность, необходимость и реальность их реализации в учетной практике российских организаций // РИСК: Ресурсы. Информация. Снабжение. Конкуренция. - 2010. - № IV (2). - С. 209-214. - 0,9 п.л.
12. Дятлова А.Ф. Бюджетирование и учет в системе управления затратами в организациях аграрного сектора экономики // Вопросы экономики и права. - 2010. - № 12. - С. 264-270. - 0,7 п.л.
13. Дятлова А.Ф. Методы обеспечения качества бухгалтерской отчетности // Транспортное дело России. - 2010. - № 11. - С. 5-8. - 0,5 п.л.

14. Дятлова А.Ф. Стратегия развития учета резервной балансовой системы в условиях рыночной экономики // Вестник Орловского государственного университета. - 2010. - № 6(14), ноябрь-декабрь. - С. 235-239. - 0,6 печ. л.
15. Дятлова А.Ф. Влияние специфических особенностей сельскохозяйственного производства на развитие бухгалтерского учета в аграрной сфере // Вестник Казанского ГАУ. - 2011. - № 1 (19). - С. 19-24. - 0,75 п.л.
16. Дятлова А.Ф. Теоретические основы экономической интеграции корпоративных агропромышленных формирований // Экономические науки. - 2011. - № 1(74). - С. 328-334. - 0,8 печ. л.
17. Дятлова А.Ф. Роль производственно-экономических и учетно-информационных факторов в развитии интеграции в агропромышленном комплексе // Бизнес в законе. - 2011. - № 2. - С. 321-325. - 0,6 печ. л.
18. Дятлова А.Ф. Модели учетно-информационных потоков по отчетным сегментам деятельности // Вестник Орловского государственного университета. - 2011. - № 1(15), январь-февраль. - С. 199-204. - 0,7 печ. л.

Кроме того, по теме диссертации имеются 22 другие публикации авторским объемом 4,35 печ.л.



## ДЛЯ ЗАМЕТОК



10 2

**Автореферат**

Подписано в печать 31.05.2011 г. Заказ № K1/1087. Тираж 100 экз.  
Отпечатано в КОПИЦЕНТРЕ ООО "Ланфорт",  
г. Йошкар-Ола, ул. К.Маркса, 110, т. 45-55-64